Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

Asia: Valtiovarainministeriön selvitys valtiovarainvaliokunnalle monenvälisestä yleissopimuksesta Pilari 1:n Amount A:n täytäntöönpanemiseksi

Pyynnöstä lausun edellä mainitusta valtiovarainministeriön selvityksestä seuraavaa:

1 Huomioita yleissopimuksesta ja sen mahdollisista vaikutuksista

Monenvälinen yleissopimus vastaavaa digitalouden kansainväliselle yritysverotukselle asettamiin haasteisiin. Liiketulon verotusvallan jakaminen perustuu nykyisin fyysiseen läsnäoloon tietyssä valtiossa. Digitaalinen talous mahdollistaa toimimisen eri valtioissa ilman, että niihin syntyy fyysisen läsnäolon vuoksi kiinteään toimipaikkaa, jonka kerryttämä tulo voidaan verosopimusten perusteella verottaa kiinteän toimipaikan sijaintivaltiossa. Tyypillisesti myös valtioiden kansalliset sääntelyt edellyttävän jonkinlaista fyysistä liittymää kyseiseen valtioon, jotta sille muodostuisi verotusoikeus ulkomaisen yrityksen liiketuloon.

Digitalisaatio ja sen mukanaan tuoma mahdollisuus palveluiden ja myös tavaroiden jakeluun ilman asiakkaiden asuinvaltiossa (markkinavaltiossa) olevaa fyysistä läsnäoloa on mahdollistanut tulojen siirtämisen maihin, joissa verotus on kevyttä. Tämä on herättänyt monet maat kehittämään omia digiveroja, joilla pyritään verottamaan maassa ilman fyysistä läsnäoloa toimivia yrityksiä. Kansalliset digiverot, joiden soveltamisalat voivat poiketa olennaisesti toisistaan, ovat ongelma kansainvälisen kaupan ja yritysten kannalta. Jos yksittäinen yritys kohtaa kymmeniä erilaisia digiveroja eri maissa, tämä lisää yrityksen hallinnollisia kustannuksia ja aiheuttaa riskin kaksinkertaisesta verotuksesta. Kansainvälisen verojärjestelmän pirstaloituminen, lisääntyvä kaksinkertainen verotus ja raportointikustannusten kasvu ei ole tavoiteltava tilanne. Tosin monenvälisen yleissopimuksen mukainen sääntelykin toisi yrityksille merkittäviä raportointikustannuksia.

Monenvälisellä yleissopimuksella on tarkoitus toteuttaa OECD:n pilari 1 -hankkeen Amount A, jonka yksityiskohtia on ei ole tässä tarvetta käsitellä. Sopimuksella siirrettäisiin kaikkein suurimpien konsernien, joiden liikevaihto on yli 20 miljardia euroa, 10 %:n kannattavuusrajan ylittävistä voitoista 25 % (Amount A) verotettavaksi niin sanottuihin markkinavaltioihin. Tämä poikkeaa olennaisesti nykyisitä yritystulojen verotusoikeuden jakamista koskevista lähtökodista, jotka perustuvat muun muassa erillisyhtiöperiaatteeseen, kiinteä toimipaikan käsitteeseen ja markkinaehtoperiaatteeseen. Soveltamisalansa vuoksi sääntely koskisi vain hyvin harvoja, mutta taloudellisesti kaikkein merkittävimpiä, konserneja. Suomessa ei todennäköisesti ole ainakaan tällä hetkellä yhtään sääntelyn piiriin kuuluvaa konsernin emoyhtiötä. Tilanne voi muuttua kuitenkin jatkossa, erityisesti jos sopimuksen soveltamisala laajenee koskemaan konserneja, joiden liikevaihto ylittää 10 miljardia euroa. Sen sijaan Suomeen kertyisi markkinavaltiona jonkin verran uudelleenallokoitavia verotuloja.

Konserniyhtiöillä jo kertaalleen verotetun tulon uudelleenallokointi johtaa saman tulon kahdenkertaiseen verotukseen. Tämän vuoksi kaksinkertainen verotus poistetaan niissä valtioissa (lainkäyttöalueilla), joissa tulo on ollut verotuksen kohteena. Suomessa on kuitenkin yhtiöitä, jotka kuuluvat ulkomaisiin konserneihin, joihin sääntely voi tulla sovellettavaksi. Verohallinnon arvion mukaan Suomessa saatetaan joutua yksittäisissä tapauksissa poistamaan yleissopimuksen vuoksi kaksinkertaista verotusta.

Yleissopimuksen soveltamisalaa ei ole rajattu digitalouden toimijoihin. Tätä voi pitää sikäli perusteluna ratkaisuna, että yleissopimuksessa ei tarvitse erikseen määritellä niitä toimintoja, joiden perusteella kertyneitä voittoja voitaisiin jakaa markkinavaltioille. Yleissopimus johtaa siten tulojen uudelleenallokointiin myös tilanteissa, joissa digitalisaatiolla ei ole ollut välttämättä vaikuttanut siihen, miten tulot jakautuvat eri valtioiden kesken. Ilmeisesti soveltamisalan laajuus on poliittisen kompromissi, joka voi johtaa jossain tapauksissa

yllättäväänkin liiketulojen jakautumiseen sopimusvaltioiden kesken. Tosin soveltamisalansa vuoksi sopimus johtaa ainakin alkuvaiheessa käytännössä vain erittäin hyvin kannattavien digijättien tulojen uudelleenallokointiin. Jos sopimuksen soveltamisala laajenee jatkossa konserneihin, joiden liikevaihto ylittää 10 miljardia euroa, tilanne voi muuttua.

Yleissopimuksen merkittävin seuraus olisi se, että sopimuksen piiriin kuuluvat valtiot luopuisivat kansallisista digiveroistaan. Näin globaalisti toimivat yritykset tulisivat yhtenäisen sääntelyn piiriin, mikä poistaisi verosääntelyjen eroista aiheutuvia kustannuksia ja kahdenkertaisen verotuksen riskiä. Yhteinen sääntely vähentänee myös valtioiden välisiä ristiriitoja, joita voi syntyä ja on jo syntynyt digiverojen kohdistamisesta toisissa valtioissa asuviin yrityksiin. Monenvälinen verosopimus suojaa kansainvälistä tuloverojärjestelmää tarpeettomalta pirstaloitumiselta, mikä olisi kansallisten digiverojen väistämätön seuraus.

Yleissopimus on yli kaksisataa sivuinen ja äärimmäisen monimutkainen kokonaisuus. Sopimukseen liittyy yli 600 sivun mittainen sopimuksen sisältöä ja tulkintaa koskeva explanatory statement. Tämä kuvaa hyvin sitä, kuinka hankalaa on sopia noin 140 valtion kesken verotusta koskevista yhteisistä säännöistä. Toisaalta yleissopimuksen voimaansaattaminen olisi osoitus siitä, että vahvasti kansallisista intresseistä lähtevän verosääntelyn rakenteita on mahdollista kehittää yhteiskunnan ja talouden muutoksen mukana yhteisesti sopien. Näin monimutkaista ja muun verojärjestelmän päälle tulevaa järjestelmää on vaikea pitää optimaalisena keinona ratkaistaessa digitalisaation aiheuttamia ongelmia kansainvälisessä verotuksessa.

Kerran voimaansaatettua monenvälistä yleissopimusta voi olla hyvin vaikea muuttaa tulevaisuudessa, koska tämä vaatisi jälleen laajaa yhteisymmärrytä muutosten tarpeesta ja sisällöstä. Tilanne on hyvin erilainen kuin esimerkiksi OECD:n malliverosopimuksen muutoksissa, joissa on kysymys vain sopimusmallin muutoksista eikä sitovan valtiosopimuksen muutoksesta. Tähän saattaa liittyä riskejä sen suhteen, kuinka pitkäikäiseksi sääntely muodostuu, vaikka se saataisiin voimaan.

Monenvälinen yleissopimus tulee voimaan, jos vähintään 30 valtiota on sen allekirjoittanut ja näissä valtioissa on vähintään 60 % sääntelyn piiriin kuuluvien konsernien emoyhtiöistä (sopimuksen liitteen mukaista pisteitä vähintään 600). Tämän vuoksi sopimus tulee voimaan vain, jos Yhdysvallat siihen sitoutuu. Ilman Yhdysvaltain sitoutumista sopimukseen merkitys jäisi muutenkin vähäiseksi, koska sääntelyn soveltamisalaan kuuluvista emoyhtiöistä huomattava osa on Yhdysvalloista. Sopimuksen toiminnan ja merkityksen kannalta on muutenkin olennaista, että mahdollisimman monet valtiot sitoutuvat sopimukseen ja erityisesti ne valtiot, joissa on sopimuksen soveltamisalaan kuuluvia emoyhtiöitä.

Monenvälisen yleissopimuksen vaikutuksia on arvioitu OECD:n aineistoissa ja valtiovarainministeriön selvityksessä. Sopimuksen perusteella uudelleenallokoitavien tulojen globaali yhteismäärä olisi huomattava, vaikkakin arvioissa onkin olennaista väljyyttä. Sääntely lisännee maailmanlaajuisesti verotuloja, koska tuloja siirtyisi matalan verorasituksen alueilta maihin, joissa verokannat ovat korkeampia. Valtiovarainministeriön selvityksen perusteella sopimus lisäisi ainakin alkuvaiheessa Suomen verotuloja joitain kymmeniä miljoonia euroja vuodessa, kun otetaan huomioon sekä Suomen markkinavaltiona saamat verotulot että Suomessa poistettavan kaksinkertaisen verotuksen verokertymää pienentävä vaikutus. Tilanne voi muuttua, jos sopimuksen soveltamisraja alenee tulevaisuudessa 10 miljardin euron liikevaihtoon, mutta tällöinkin sääntelyn piiriin ei todennäköisesti kuulu kuin muutamia kotimaisia konserneja. Sopimuksen euromäärää perustuva soveltamiskynnys kuitenkin alenee vääjäämättä myös inflaation vaikutuksesta.

Monenvälisen yleissopimuksen allekirjoitus edellyttäisi kansallisen verolainsäädännön muuttamista. Kansalliseen lainsäädäntöön tulisi ottaa ainakin säännökset siitä, miten yleissopimuksen perusteella Suomeen allokoitava tulo verotettaisiin ja miten sopimuksen edellyttämä kaksinkertainen verotus poistettaisiin. Lisäksi sääntely edellyttäisi kansalliseen lainsäädäntöön otettavia menettelysäännöksiä.

2 Huomioita valtiovarainministeriön kannasta sopimuksen allekirjoittamiseen

Valtiovarainministeriö puoltaa valtiovarainvaliokunnalle antamassaan selvityksessä monenvälisen yleissopimuksen allekirjoitusta. Tätä perusteellaan sillä, että sopimuksen mukainen verotulojen osittain uudelleenallokointi ei muuttaisi kansainvälisen tuloverojärjestelmän perusrakenteita ja suurin osa yritysten tulosta jaettaisiin verotettavaksi edelleen erillisyhtiö- ja markkinaehtoperiaatteen mukaisesti. Tulojen uudelleenallokointi koskisi vain suurimpia konserneja. Näin ministeriö katsoo, ettei yleissopimus heikentäisi edellytyksiä innovatiivisten ja lisäarvoa tuottavan toimintaympäristön luomiseen ja ylläpitämiseen, joten sopimus olisi linjassa myös hallitusohjelman kanssa. Pidän ministeriön tulkintaa oikeana, koska sopimuksella ei olisi ainakaan alkuvaiheessa juurikaan merkitystä kotimaisten yritysten verotukseen. Toimintansa alkuvaiheessa olevia yrityksiä sääntely ei koskisi lainkaan.

Ministeriö puoltaa yleissopimuksen allekirjoittamista myös sillä, että Suomi on ollut aktiivisesti mukana sopimusneuvotteluissa ja ministeriö pitää digitaalisen talouden verokysymyksiä tärkeinä ja ajankohtaisina. Pitkän aikavälin ratkaisun saamista pidetään tavoiteltavana. Yleissopimuksen taustalla olevat digitalouden vaikutukset verotukseen ovat jo nyt merkittäviä ja niiden merkitys ei jatkossa ainakaan vähene. Verojärjestelmän kokonaisuuden kannalta olisi toivottavaa, että kansainvälistä verojärjestelmää pysyttäisiin kehittämään koordinoidusti ja pitkäaikaisilla ratkaisuilla, joihin mahdollisimman monet valtiot sitoutuisivat. Yleissopimuksen mukainen sääntely ei ole optimaalinen ratkaisu digitalouden verotusta koskevien ongelmien ratkaisemiseen, mutta paremman kompromissin aikaansaaminen ei ole ainakaan lyhyellä tähtäimellä todennäköinen.

Valtiovarainministeriö katsoo, että sopimuksen taloudelliset vaikutukset eivät yksin ratkaise sitä, onko sopimuksen allekirjoittaminen tarkoituksenmukaista. Tulkinta on perusteltu, koska puhtaasti kansallisesti tarkasteltuna sopimukseen allekirjoittamisella ei olisi ainakaan lyhyellä aikajänteellä olennaista vaikutusta verokertymään. Sopimuksen pitkän aikavälin fiskaaliset vaikutukset ovat hämärän peitossa. Pitkän aikavälin vaikutuksilla ei siten voida argumentoida sopimuksen allekirjoittamisen puolesta tai sitä vastaan.

Asiassa tulee ottaa huomioon myös sääntelyn teknisyydestä ja monimutkaisuudesta johtuvat kustannukset (hallinnollinen taakka) yrityksille ja Verohallinnolle. Tässä kysymyksessä valtiovarainministeriö katsoo, että hallinnolliset kustannukset kohdistuisivat vain hyvin kannattaviin yrityksiin, joilla ovat suhteellisen hyvät edellytykset noudattaa sääntelyä. Näkemys on perusteltu, vaikkakin verotuksen jatkuvasta monimutkaistumisesta johtuvia hallinnollisia kustannuksia ei voikaan pitää hyvän verojärjestelmän ominaisuutena. Lisäksi on hyvä huomata, että kustannukset kohdistuvat samoihin yrityksiin, joiden kustannuksia muutkin kansainvälisen yritysverotuksen muutokset ovat lisänneet.

Lisäksi ministeriö katsoo, että yleissopimus johtaisi siihen, että olemassa olevista kansallisista digiveroista luovuttaisiin ja uusia kansallisia digiveroja ei otettaisi käyttöön. Ministeriön käsityksen mukaan tämä helpottaisi kaiken kokoisten yritysten toimintaa. Tämä olisikin Suomen ja suomalaisten yritysten kannalta monenvälisen yleissopimuksen merkittävin vaikutus lyhyellä aikavälillä ja käsitykseni mukaan painava peruste sopimuksen allekirjoittamiselle. Sopimus ei kutenkaan kokonaan poista riskiä siitä, että osa valtioista voisi turvautua omiin digiveroihin, jos ne eivät koe sopimuksen niille tarjoamaa osuutta verotuloista riittävinä. Yleissopimus kuitenkin pienentää riskiä kansainvälisen yritysverotuksen sirpaloitumisesta sekä valtioiden välisistä verotukseen liittyvistä riidoista, joista kärsivät eniten yritykset ja kansainvälinen kauppa. Jos yleissopimus ei tulisi voimaan, olisi perusteltua palata digiverotuksen harmonisointiin EU:ssa direktiiviperusteisteisesti.

Oma kysymyksensä on se, sitoutuuko sopimukseen riittävästi valtioita, jotta sopimus tulisi voimaan. Tämä seikka tuodaan esiin myös valtiovarainministeriön raportissa. Suomen allekirjoituksella ei ole asiassa erityisen suurta painoarvoa. Sopimuksen voimaantulo on yksin Yhdysvaltojen käsissä, ja Yhdysvaltojen sitoutuminen sopimukseen ei ole mitenkään selvää. Jotta sopimuksella olisi tosiasiallista veropohjaa uudelleenjakavaa merkitystä, on olennaista, että myös muut suuret valtiot allekirjoittavat sopimuksen. Tässä mielessä

Suomi voisi näyttää esimerkkiä olemalla ensimmäisten allekirjoittajien joukossa, jos sopimuksen allekirjoittamiseen päädytään. Tosin allekirjoituksen lykkääminenkään ei olisi ongelma sopimuksen voimaantulon, verotulojen eikä yritysten toiminnan kannalta. Sopimukseen sitoutuminen olisi kuitenkin perusteltua sen selkeistä puutteista huolimatta viimeistään silloin, kun sopimuksen voimaantulo näyttää selvältä.

Tampereella 14.2.2024

Pekka Nykänen
Professori
Tampereen yliopisto